

0-797173

На правах рукописи



Петух Алексей Владимирович

**МЕТОДИКА ОЦЕНКИ РИСКОВ
И СУЩЕСТВЕННОСТИ В АУДИТЕ
(на примере сельскохозяйственных организаций)**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Краснодар – 2012

Работа выполнена на кафедре аудита

ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Жминько Сергей Иванович

Официальные оппоненты: **Говдя Виктор Виленович**,
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный
аграрный университет», заведующий кафедрой
бухгалтерского учета

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000795750

Лактионова Нина Викторовна,
кандидат экономических наук, доцент,
ФГБОУ ВПО «Российский государственный
торгово-экономический университет»
(Краснодарский филиал), заведующая кафедрой
бухгалтерского учета, анализа и аудита

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО «Российский государственный
аграрный университет – Московская
сельскохозяйственная академия имени
К. А. Тимирязева»

Защита диссертации состоится 8 июня 2012 г. в 9.00 часов в конференц-
зале главного учебного корпуса на заседании диссертационного совета
Д. 220.038.02 при Кубанском государственном аграрном университете по адре-
су: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кубанского государ-
ственного аграрного университета по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калини-
на, 13, с авторефератом – на официальном сайте ВАК Минобрнауки РФ –
<http://vak.ed.gov.ru> и сайте ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграр-
ный университет» - <http://www.kubsau.ru>.

Автореферат разослан «4» мая 2012 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Бондаренко Петр Сергеевич

Общая характеристика работы

Актуальность темы диссертационного исследования. Развитие экономики, сопряженное с тенденцией глобализации финансовых рынков, создает новые требования к качеству бухгалтерской (финансовой) отчетности рыночных субъектов. Мировой финансовый кризис показал несостоятельность действующей парадигмы аудита, базирующейся на профессиональном суждении, в предотвращении неадекватных пользовательских решений по сфальсифицированной отчетности организаций-банкротов, некредитоспособных и неплатежеспособных организаций, фирм-«однодневок», недобросовестных действий руководства экономических субъектов. Ориентация на повышение качества аудита в таких условиях остается лишь лозунгом, не подкрепленным какими-либо критериями качества аудита и не обеспечивающим ответственность аудиторов (аудиторских организаций) за недобросовестное оказание аудиторских услуг.

Международные стандарты аудита в рамках программы Clarity, и вслед за ними национальные стандарты аудита, сегодня реформируются в направлении решения проблем «прозрачности» и ответственности аудита. Вместе с тем, существенной проблемой, в современных условиях развития европейско-континентальной модели аудита, остается отсутствие конкретных, теоретически обоснованных и апробированных на практике методик определения и применения на всех этапах аудиторской проверки основных критериев качества аудита: существенности и аудиторского риска, включая управление риском существенных искажений.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросам теории и практики аудита на различных этапах его становления и развития посвящены научные труды зарубежных основоположников аудита: Р. Монтгомери, Р. Адамса, В. Бринка, Дж. К. Лоббека, Дж. Робертсона, Д.Ф. Дефлиза, Д. Р. Кармайкла и других. Исследования отечественных ученых касаются теоретико-методических и организационных проблем преимущественно подтверждающего и системно-ориентированного аудита. Существенный вклад в их развитие внесли И. Н. Богатая, Н. В. Бровкина, В. Г. Гетьман, В. А. Ерофеева, С. И. Жминько, В. Б. Ивашкевич, Е. Ю. Итыгилова, Н. Т. Лабынцев, М. Л. Макальская, М. В. Мельник, Е. М. Мерзликина, В. И. Подольский, С. В. Пономарева, Т. М. Рогуленко, А. А. Савин, А. Д. Шеремет и другие. Основные положения методики риск-ориентированного аудита проанализированы в трудах С. М. Бычковой, Ю. Ю. Кочинева, Е. А. Мизиковского, Е. Л. Сквирской, Л. В. Сотниковой, С. М. Шапигузова, Г. А. Юдиной и других.

Противоречивыми или недостаточно разработанными на настоящий момент остаются вопросы концептуального определения риск-ориентированного аудита с позиции изменения потребностей пользователей финансовой отчетности и ауди-

торских заключений в условиях глобального финансового кризиса и посткризисный период, а также роли существенности и управления аудиторским риском в повышении качества аудита. Требуют научной доработки методики определения существенности и оценки искажений как для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц в целом, так и для отдельных участков учета (сальдо, оборотов по счетам, групп однотипных операций). Не разработаны модели управления аудиторским риском, базирующиеся на реформированных международных и отечественных стандартах аудита.

Целью данного исследования является разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций по определению и применению аудиторского риска и существенности на всех этапах аудита, позволяющих оперативно и эффективно осуществлять аудит и контролировать его качество.

В соответствии с целью определены к решению следующие задачи:

- исследовать развитие аудита, выявить причины эволюционных преобразований в аудиторской деятельности и возникновения современной концепции риск-ориентированного аудита;
- рассмотреть этапы становления аудиторской деятельности в России, на основе результатов внешнего контроля качества аудита, мнений ученых-экономистов и практикующих аудиторов, обобщить основные проблемы субъектов аудита и пользователей аудиторских заключений, присущие национальной экономике;
- сформулировать концептуальное определение риск-ориентированного аудита, установить основные признаки профессионального суждения и разумной уверенности как основополагающих принципов риск-ориентированного аудита;
- обосновать направления повышения качества аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций в современных условиях развития экономики;
- осуществить критический анализ современных методик определения и применения аудиторского риска и существенности разработать комплексную многоуровневую методику определения и применения существенности в аудите сельскохозяйственных организаций, базирующуюся на международных и отечественных аудиторских стандартах, применимую как для аудиторских проверок, так и для исправления ошибок при осуществлении внутреннего контроля;
- на основе многоуровневой методики существенности в аудите разработать эффективную модель управления аудиторским риском на всех этапах осуществления аудиторской проверки сельскохозяйственных организаций.

Область исследования. Диссертационное исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. Область исследования соответствует паспорту специальностей ВАК: п. 2.1 «Методология и технология аудита» и п. 2.5 «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование системы внутреннего контроля» раздела 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности».

Предмет исследования. Предметом исследования диссертационной работы является методика определения существенности и управления риском существенных искажений.

Объектом диссертационного исследования являются сельскохозяйственные организации Краснодарского края и практика применения различных методик расчета аудиторского риска и существенности в ходе аудиторских проверок их бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых в области методики планирования аудита, осуществления аудиторских процедур проверки по существу, контроля качества аудита. Информационную базу исследования обеспечили законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые документы Правительства РФ и Министерства финансов РФ в области бухгалтерского учета и аудита, методические материалы саморегулируемых аудиторских организаций, а также международные стандарты аудита.

Информационной базой исследования послужили данные Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной службы государственной статистики по Краснодарскому краю, Департамента сельского хозяйства и перерабатывающей промышленности Краснодарского края, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность крупных и средних сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, материалы, опубликованные в научно-методической литературе и периодических изданиях, материалы научно-практических конференций.

Методы исследования. Для решения задач, поставленных в процессе диссертационного исследования, использовались следующие научные методы: аналогия, абстрагирование, монографический, экономико-статистический, экономико-математический, графический, моделирование, обобщение, а также специальные методы аудиторских проверок: анкетирование, тестирование, инспектирование, аналитические процедуры. Применение комплекса указанных методов обеспечивает достоверность результатов исследования.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций по определению и применению на всех этапах аудиторской проверки сельскохозяйственных организаций существенности и аудиторского риска как основных критериев качества аудиторских проверок.

В ходе исследования были получены следующие наиболее значимые результаты, представляющие научную новизну:

- на основе анализа исторических аспектов мирового аудита уточнены и систематизированы причины концептуальных изменений в его эволюции, включающие формирование новых информационных потребностей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и нарастание связанных с ними конфликтов интересов между руководством и пользователями отчетности экономического субъекта (как причина возникновения и становления подтверждающего аудита); углубление противоречий между внутренними пользователями отчетности (как фактор, обусловивший переход к системно-ориентированному аудиту); вступление аудиторов в конфликт интересов аудируемых лиц и пользователей отчетности, кризис доверия к аудиторским заключениям (как причины революционного перехода к риск-ориентированному аудиту на современном этапе экономического развития);

- сформулирована концептуальная модель риск-ориентированного аудита, раскрывающая его цель, задачи, принципы и методику, базирующаяся, в отличие от концепций подтверждающего и системно-ориентированного аудита, на существенности, аудиторском риске и процедурах в ответ на оцененные риски как ключевых критериях качества аудита; исходя из особенностей модели дано определение риск-ориентированного аудита как проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц на соответствие во всех существенных отношениях применяемым принципам ее подготовки, базирующейся на непрерывном отслеживании рисков существенного искажения этой отчетности и оперативной разработке, выполнении и документировании аудиторских процедур в ответ на оцененные риски;

- разработана многоуровневая методика расчета существенности в аудите, позволяющая в полной мере реализовать требования международных и отечественных аудиторских стандартов на всех этапах проверки и значительно снизить возможность манипулирования аудиторским мнением в заключении, включающая: установление уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом; выявление существенных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности; установление уровней существенности для значимых статей; определение уровня очевидно незначительных нарушений;

- предложена авторская модель управления риском существенных искажений на основе карты рисков, позволяющая избегать субъективного подхода при

проверке, рационализировать процессы планирования и документирования аудиторских процедур, конкретизировать стратегию действий аудиторов в ответ на оцененные риски в зависимости от их зонального расположения в разработанном формате карты;

- разработан формат рабочих документов аудитора для каждого уровня определения существенности и управления аудиторским риском, способствующий совершенствованию планирования аудита и осуществлению аудиторских процедур проверки по существу, а также снижению трудоемкости и увеличению информативности аудиторского досье для внутреннего и внешнего контроля качества аудита.

Практическая значимость исследования состоит в его направленности на решение проблем определения и применения существенности и аудиторского риска на всех этапах аудита сельскохозяйственных организаций. Методики расчета уровня существенности и аудиторского риска, сформулированные в работе, нашли практическое использование и утверждены в качестве внутрифирменных стандартов ряда аудиторских и консалтинговых фирм (ООО «Объединение акционерных обществ Краснодарского края», ООО «Аудиторская группа «Ваш СоветникЪ», ООО «Аудиторская фирма «АТВ», ООО «Финансы. Бухгалтерский учет. Ревизии»); положений о службах внутреннего контроля и отдельных элементов учетной политики сельскохозяйственных организаций Краснодарского края (ОАО Агрофирма «Нива», ООО «Урожай XXI век», ООО «Прометей»), о чем имеется документальное подтверждение.

Апробация результатов Основные положения диссертации обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на международных, российских и внутривузовских научных и научно-практических конференциях, проходивших в 2006-2012 гг. в учебных заведениях России.

Наиболее существенные положения, выводы и рекомендации, содержащиеся в исследовании, нашли свое отражение в восьми публикациях общим объемом 3,1 п.л., в том числе в изданиях, рекомендованных ВАК Минобразования РФ, были опубликованы три статьи.

Выполненные научные разработки также используются в учебном процессе ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет», АНОО ВПО «Институт экономики и управления в медицине и социальной сфере», НЧОУ ВПО «Кубанский социально-экономический институт» при преподавании учебных курсов «Аудит», «Основы аудита», «Внутренний аудит», «Международные стандарты аудита».

На защиту выносятся следующие основные положения работы:

- обоснование причин концептуальных изменений в эволюции аудита;

- концептуальная модель риск-ориентированного аудита и определение ключевых элементов этой модели аудита на современном этапе;
- многоуровневая методика расчета существенности в аудите, включающая вариативные методы расчета отдельных уровней существенности в аудите: существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, уровня очевидно незначительных нарушений, применяемой существенности;
- модель управления аудиторским риском на основе карты рисков;
- форматы рабочих документов аудиторов для определения существенности и управления аудиторским риском.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа изложена на 199 страницах машинописного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 158 наименований, содержит 23 таблицы, 31 рисунок и 15 приложений.

Основное содержание работы

Общее понимание особенностей методики современного аудита невозможно без исследования исторических этапов его развития, которое было проведено в первой главе диссертационной работы.

Эволюция аудита от подтверждающего к системно-ориентированному была обусловлена, с одной стороны, ростом информационных потребностей пользователей, формированием систем наиболее важных показателей путем унификации принципов составления финансовой отчетности, а также совершенствованием внутренних систем учета и контроля аудируемых лиц, связанных с реформированием законодательства, углублением противоречий в нормативно-правовом регулировании составления финансовых отчетов, с другой стороны. Потребность в риск-ориентированном аудите, кроме дальнейшего развития выше перечисленных обстоятельств, возникла вследствие роста потребности пользователей не только в прозрачности финансовых отчетов, но и в преодолении кризиса доверия к внутренним системам учета и контроля организаций и внешним аудиторам, так как, наряду с реформированием учета, совершенствовались и способы недобросовестного ведения учета и составления финансовой отчетности.

Можно констатировать, что причинами «перерождения» основных задач, принципов и методов аудита и, как следствие, становления новых концепций аудита являлись: формирование новых информационных потребностей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и нарастание связанных с ними конфликтов интересов между руководством и пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта (как причина возникновения подтверждающего аудита); углубление внутренних противоречий между руковод-

дством, финансово-контрольными службами, собственниками (как причина перехода к системно-ориентированному аудиту); вовлечение аудиторов в конфликт интересов аудируемых лиц и пользователей финансовой отчетности и связанный с ним кризис доверия к аудиторским заключениям (как причины необходимости перехода к риск-ориентированному аудиту).

На основе исследования эволюции аудита, тенденций реформирования международных и российских стандартов нами определены сущность, цель, задачи и особенности методики риск-ориентированного аудита, позволяющие констатировать становление новой концептуальной модели (таблица 1).

Таблица 1 – Концептуальная модель риск-ориентированного аудита

Элемент	Характеристики, присущие модели
Сущность	Проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц на соответствие во всех существенных отношениях применяемым принципам ее подготовки, основанная на непрерывном отслеживании рисков существенных искажений этой отчетности и оперативной разработке, выполнении и документировании аудиторских процедур в ответ на оцененные риски.
Цель	Выражение мнения о соответствии во всех существенных отношениях подготовленной финансовой отчетности применяемым принципам ее формирования.
Задачи	1) Получение разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, вызванных ошибками или недобросовестными действиями; 2) сообщение информации о результатах, полученных аудитором по результатам аудиторских процедур, надлежащим адресатам; 3) подготовка надлежащим образом сформулированного аудиторского заключения по финансовой отчетности, основанного на результатах аудита.
Особенности методики	1) Предварительная оценка и последующее непрерывное отслеживание рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая риски, обусловленные недобросовестными действиями аудируемого лица; 2) планирование и модификация аудиторских процедур с преимущественной ориентацией на зоны повышенного риска; 3) возможность отслеживания рисков и осуществления отдельных аудиторских процедур до отчетной даты, что, вкупе со своевременным сообщением информации надлежащим адресатам, может значительно снизить риски существенных искажений до начала проверки по существу; 4) необходимость тщательного документирования всех процессов планирования, определения существенности, оценки рисков существенного искажения и аудиторских процедур с акцентированием внимания на процедуры, выполненные в ответ на оцененные риски; 5) обязательный контроль качества выполнения аудиторского задания.
Критерии качества аудиторских доказательств	1) Оценка существенности (исходя из количественного и качественного подходов); 2) определение рисков существенного искажения, в т. ч. обусловленных недобросовестными действиями; 3) объем, характер и временные рамки аудиторских процедур, выполненных в ответ на оцененные риски; 4) адекватность аудиторского заключения результатам, полученным в ходе проверки.

О необходимости повышения качества и обеспечения прозрачности аудиторских проверок свидетельствуют негативные тенденции во многих отраслях экономики, обусловленные преимущественно неадекватными, базирующимися на недостоверной отчетности, финансовыми и управленческими решениями внутренних пользователей этой отчетности экономических субъектов. Как показали исследования, проведенные во второй главе диссертации, число средних и крупных сельскохозяйственных организаций в Краснодарском крае за 2004-2010 гг. снизилось на 197, или 36,0 %, что связано с их банкротством, ликвидацией либо реорганизацией. Негативным является также относительный рост в последние три года доли убыточных организаций: с 12,3 % в 2008 г. до 19,4 % в 2010 г. Очевидным представляется ущемление интересов наиболее обширной категории пользователей отчетности – собственников аграрных предприятий. В области кредитования сельхозорганизаций имеет место «эффект пирамиды» - накопление кредитов для погашения уже взятых обязательств, что свидетельствует о потенциальном несоблюдении информационных интересов кредитных организаций и прочих заимодавцев как пользователей, берущих на себя риск потенциального банкротства заемщиков. Изначально все эти риски хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций должны учитываться для понимания особенностей их деятельности при планировании аудита.

Понимание деятельности обеспечивается в ходе анкетирования руководства и компетентных лиц аудируемой организации. Примерный перечень объектов (факторов) анкетирования, вопросов и тестируемых проблем обозначен в ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». Исходя из необходимости разностороннего исследования каждой проблемы, в процессе тестирования аудиторы должны получать ответы не менее чем на 200 вопросов и оценивать эти факторы по значимости влияния на вероятность ошибки.

Для отечественной практики аудита до 2003 г. являлась привычной качественная оценка аудиторского риска: по шкале «высокий», «средний» или «низкий». Сегодня аудиторские организации (аудиторы) во внутрифирменных стандартах отдают предпочтение числовой оценке риска существенного искажения, используя модель, описанную формулами (1) и (2), которая выражает общее соотношение компонентов аудиторского риска в математических терминах в целях достижения необходимого уровня риска необнаружения.

Аудиторы оценивают, исходя из результатов анкетирования, неотъемлемый риск и риск внутреннего контроля как по отдельности, так и в совокупности, в зависимости от выбранной методики, техники аудита и практических соображений.

$$AP = PCIO \times PH; \quad (1)$$

$$PCIO = HP \times PCK, \quad (2)$$

где AP — аудиторский риск (в целом);

HP — неотъемлемый риск;

PCK — риск средств внутреннего контроля;

PH — риск необнаружения;

PCIO — риск существенного искажения отчетности.

В целом, применяемые методики оценки риска существенных искажений можно классифицировать следующим образом:

1) определение риска существенных искажений методом умножения неотъемлемого риска и риска средств контроля, с учетом значимости факторов риска каждого вида (значимость определяется методом экспертных оценок);

2) определение риска существенных искажений методом умножения неотъемлемого риска и риска средств контроля, без учета значимости факторов риска каждого вида. Все факторы признаются равнозначными, т. е. с одинаковой степенью влияющие на вероятность появления в бухгалтерской (финансовой) отчетности существенных искажений. Уровень каждого риска формируется по числу низких, средних и высоких оценок. По сравнению с первой, вторая методика более проста и понятна. Однако она не учитывает профессиональное суждение аудитора при оценке значимости различных групп факторов в формировании общего значения риска существенных искажений и поэтому не позволяет выявлять наиболее значимые объективные и субъективные риски аудируемого лица с целью информирования руководства аудируемого лица и разработки корректирующих воздействий.

Существенным недостатком обеих методик является необоснованное умножение рисков. В модель, описанную формулой (2), заложено предположение, что оцениваемые события независимы, т. е. риск существенных искажений может быть обусловлен исключительно тем, что существенные искажения, возникшие в результате объективных факторов (особенностей деятельности аудируемого лица), не будут выявлены или предотвращены собственной системой внутреннего контроля. Как видно из таблицы 2, значение риска существенных искажений оказывается заниженным, так как не все факторы - особенности деятельности аудируемого лица могут быть скорректированы собственными средствами контроля, с одной стороны, а несовершенство отдельных составляющих системы внутреннего контроля может обуславливать появление существенных искажений в отчетности, с другой стороны. Поэтому мы считаем более адекватным использование модели определения риска существенных искажений методом сложения неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Таблица 2 – Рабочий документ «Предварительная оценка факторов риска существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО Агрофирмы «Нива», составленный альтернативными способами

№ п/п	Фактор риска	Оценка степени риска методом умножения рисков				Оценка степени риска методом сложения рисков			
		рейтинг	низкий, %	средний, %	высокий, %	рей- тинг	низкий, %	средний, %	высокий, %
I	Факторы неотъемлемого риска								
I.1	Отраслевые, правовые и другие внешние факторы, влияющие на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности	0,250		64,0		0,125		64,0	
I.2	Характер деятельности аудируемого лица	0,350		61,0		0,175		61,0	
I.3	Общая стратегия аудируемого лица и связанные с ней риски хозяйственной деятельности	0,200		64,0		0,100		64,0	
I.4	Оценка и анализ финансовых результатов деятельности аудируемого лица	0,200			74,5	0,100			74,5
	Неотъемлемый риск	1,000		65,0		0,500		65,0	
II	Факторы риска средств контроля								
II.1	Контрольная среда	0,250		52,8		0,125		52,8	
II.2	Процесс оценки рисков аудируемым лицом	0,180		50,0		0,090		50,0	
II.3	Информационная система, связанная с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности	0,250		57,0		0,125		57,0	
II.4	Контрольные действия	0,220		61,3		0,110		61,3	
II.5	Мониторинг средств контроля	0,100			74,3	0,050			74,3
	Риск средств контроля	1,000		58,0		0,500		58,0	
	Риск существенных искажений отчетности			37,7				61,5	

Как для исследуемой организации – ОАО Агрофирмы «Нива», так и для большинства (76 %) случаев гипотетического распределения значений компонентов риска существенных искажений качественная оценка этого риска не отличается при первом, наиболее популярном, способе оценки и предлагаемом. Вместе с тем, значительные диспропорции в оценке влияния неотъемлемого риска и риска средств контроля, когда один из них оценивается как низкий, а другой – как высокий, требует документального обоснования избранной методики оценки риска существенного искажения, более тщательного подхода к пересмотру риска на всех стадиях планирования аудита и прозрачных действий аудитора в ответ на оцененные высокие риски.

Следующим этапом исследования методических проблем планирования аудита являлась оценка применяемых методик оценки существенности при аудите сельскохозяйственных организаций.

Результаты расчета уровней существенности для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности двух сельскохозяйственных организаций (прибыльной и убыточной) за 2010 г. различными способами представлен в таблице 3.

Уровни существенности, рассчитанные для ОАО Агрофирмы «Нива» разными способами, отличаются более чем в три раза и составляют от 7800 до 24000 тыс. руб., а для убыточной организации ООО Агрофирмы «Восход» - уровни существенности колебались от 8000 до 11000 тыс. руб.

В целях подтверждения гипотезы о наличии значительного интервала манипулирования существенностью в большинстве случаев, нами обследованы 183 крупные и средние сельскохозяйственные организации Краснодарского края. В результате расчетов получены следующие данные: интервал манипулирования в результате применения разных способов расчета существенности по среднестатистической организации – от 6,1 млн. руб. до 10,2 млн. руб. В целом, разница между уровнями существенности, рассчитанными разными способами достигла 9,7 раз, а в среднем составляла 1,7 раз.

Критический анализ применяемых методик оценки составляющих концепции риск-ориентированного аудита (существенности и риска существенного искажения отчетности) позволил нам сделать вывод о том, что действующие стандарты аудита позволяют манипулировать аудиторским мнением, не обеспечивая информационные потребности пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Необходимость решения этой проблемы требует разработки стандартов саморегулируемых аудиторских организаций, внутренних стандартов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, содержащих конкретные нормативно,

Таблица 3 – Уровни существенности для прибыльной и убыточной сельскохозяйственных организаций, по данным годовой отчетности за 2010 г.

Наименование методики	Сущность методики расчета	Значение по организации, тыс. руб.		Достоинства методики	Недостатки методики
		ОАО Агрофирма «Нива» (прибыльная)	ООО Агрофирма «Восход» (убыточная)		
По наиболее типичному показателю	Валюта баланса $\times 2\%$, округление	24000	11000	Простота и универсальность расчета	Не учитывается возможное влияние атипично высокого (низкого) значения выбранного показателя по сравнению с другими значимыми показателями бухгалтерской отчетности. Не обосновано применение уровня существенности 2 %
По наименьшему значению	Наименьшее из значений, рассчитанных исходя из 5 базовых показателей и уровней существенности, округление	7800	x	Повышение достоверности в процессе получения аудиторских доказательств	Значительное увеличение объема аудита
По среднему значению	Среднее арифметическое из 5 значений, рассчитанных исходя из 5 базовых показателей и уровней существенности (для убыточных организаций – из 2), округление	14000	8000	Учитываются несколько базовых показателей, что снижает влияние каждого из них, в том числе в результате возможного искажения. Из расчета исключаются атипичные показатели	Сложность расчета. Не обоснованность применения уровней существенности от 2 до 10 % по базовым показателям
Возведение в степень	$16 \times N^{2/3}$, где N – наибольшее значение из двух – выручка или валюта баланса; округление	18000	11000	Простота расчета. Динамика существенности является более логичной, чем при других способах, описываемых линейным способом, так как при использовании дробной функции уровень существенности для небольших организаций будет выше, чем при прочих способах расчета, а для крупных – ниже	Не обоснованы применение коэффициента 16 и альтернативность выбора базовых показателей
Отклонение между наибольшим и наименьшим значением уровня существенности, в размах		3,077	1,375	Комментарий: чем больше количество базовых показателей в расчете, тем больше возможностей манипулирования уровнем существенности	

логически и математически обоснованные методики планирования (расчета рисков и существенности) и алгоритмы применения процедур получения аудиторских доказательств по существу. Решению этих методических проблем посвящена третья глава диссертационной работы.

В соответствии с результатами анализа нормативно-правовой базы, мнений ученых-экономистов, документов аудиторских организаций становится очевидным, что во внутрифирменных стандартах аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов), связанных с планированием аудита, должны быть разработаны методики на разных этапах определения уровня существенности:

1) установление уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом;

2) определение уровня очевидно незначительных нарушений для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, а также значимых групп однотипных операций, сальдо и оборотов по счетам;

3) выявление существенных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и связанных с ее подготовкой участков учета (групп однотипных операций, оборотов и сальдо по счетам), для которых необходимо рассчитать в дальнейшем применяемые уровни существенности;

4) установление уровней существенности для значимых групп однотипных операций, сальдо и оборотов по счетам.

Этап 1 предполагает установление уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом.

Для адаптации методики «возведения показателя в степень», обладающей наименьшим числом недостатков по сравнению с другими (таблица 1), формула была нами модифицирована с учетом «границ» между средними и крупными организациями, установленными российским законодательством, и приняла вид (3):

$$УСБФО = 20 \times N^{2/3}, \quad (3)$$

где УСБФО – уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;

N – выручка от продаж (без НДС).

Состоятельность методики для сельскохозяйственных организациях подтверждена результатами корреляционно-регрессионного анализа.

Существуют организации-исключения, для которых использование предлагаемого «адаптированного» способа расчета уровня существенности не вполне целесообразно. Это обусловлено, прежде всего, тем, что в качестве базового избран один показатель, и аудитор еще на предварительном этапе планирования аудита должен быть в высокой степени уверен, что в отчетности организации

отсутствуют атипичные показатели и ассиметричные данные, не позволяющие адекватно формировать суждение о существенности по выручке. Следовательно, «адаптированный способ» расчета уровня существенности не применим, когда риск существенных искажений признается высоким, либо его адекватная оценка невозможна (например, при первичном аудите).

Расчет общего уровня существенности для таких организаций предлагается производить по данным остатков и оборотов по синтетическим счетам бухгалтерского учета за анализируемый период:

1) по каждому синтетическому счету необходимо выделить и отразить «типичный» оборот по счету и «типичное» сальдо на конец отчетного периода. Для активно-пассивных счетов, информация о которых раскрывается и в активе, и в пассиве бухгалтерского баланса (например, 60, 62, 68, 69, 71, 76), необходимо представить для расчета данные в разрезе субсчетов. По отдельным счетам (90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы») итоговый оборот по необходимо «очистить» от внутренних оборотов по счету. Рассчитать итоги по всем оборотам и сальдо по счетам. В качестве рабочего документа может быть сформирована модифицированная оборотно-сальдовая ведомость в разработанном нами формате;

2) определить уровень существенности в процентах. Эмпирически доказана состоятельность авторской формулы (4), базирующейся на следующих допущениях: наличие обратной зависимости уровня существенности от деловой активности и связанных с ней рисков существенного искажения; нецелесообразность установления уровня существенности ниже 1 % вследствие нерациональности аудита:

$$g = 1 + \sqrt{\frac{\sum TC}{\sum TO}}, \quad (4)$$

где g - уровень существенности в процентах;

$\sum TC$ - сумма типичных сальдо по всем счетам;

$\sum TO$ – сумма типичных оборотов по счетам;

3) установить уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности (УСБФО) в твердой сумме, исчисленной в той единице измерения, в которой составлена отчетность (тыс. руб. или млн. руб.) (5). При этом в качестве базы для расчета необходимо взять сумму остатков по счетам на конец отчетного периода, а для адекватного учета всех объектов проверки в объеме аудита, их необходимо учесть в оценке «брутто». В расчет включается сумма сальдо активных (а равно пассивных) счетов $\sum TC_A$:

$$УСБФО = \frac{\sum TC_A \times g}{100}, \quad (5)$$

где $\sum TC_A$ - сумма сальдо активных (а равно пассивных) счетов.

Примеры расчета уровня существенности данным способом в формате рабочего документа по предлагаемой методике, по данным двух организаций) обобщены в таблице 4.

Таблица 4 – Исходные данные и расчет уровня существенности оборотно-сальдовым способом, тыс. руб.

Показатель	Условное обозначение, формула расчета	ОАО Агрофирма «Нива»	ООО «Урожай XXI век»
Сумма дебетовых оборотов по активным счетам, активно-пассивным счетам (субсчетах), имеющим дебетовое сальдо	$\sum TO_A$	5928595	1675620
Сумма кредитовых оборотов по пассивным счетам, активно-пассивным счетам (субсчетах), имеющим кредитовое сальдо	$\sum TO_P$	2132143	863508
Итого сумма оборотов	$\sum TO$	8060738	2539128
Сумма сальдо по активным и активно-пассивным счетам (субсчетах), имеющим дебетовое сальдо	$\sum TC_A$	1491341	283688
Сумма сальдо по пассивным и активно-пассивным счетам (субсчетах), имеющим кредитовое сальдо	$\sum TC_P$	1491341	283688
Итого сумма сальдо	$\sum TC$	2982682	567376
Уровень существенности. %	$g = 1 + \sqrt{\frac{\sum TC}{\sum TO}}$	1,608	1,473
Абсолютное выражение уровня существенности	$УСБФО = \frac{\sum TC_A \times g}{100}$	23985	4178

Методика этапа 2 предполагает установление уровня очевидно незначительных нарушений (УОНН). При разработке методики мы исходили из того, что большинство пользователей финансовой отчетности принимают решения на основе различных финансовых коэффициентов и показателей рентабельности. При наихудшем варианте влияния ошибки (числитель минус, знаменатель плюс) на финансовый коэффициент, он снизится на 0,001, т. е. будет получено минимальное изменение в пределах последнего знака представления коэффициента.

Получена формула определения очевидно незначимого искажения по коэффициенту (6):

$$И = \frac{3}{1000 \times K + 999} \quad (6)$$

где К – коэффициент, взятый в расчет «уровня незначительности»;

3 – знаменатель коэффициента;

И – искомый уровень искажения.

Так, коэффициент автономии (К) по данным ООО «Урожай XXI век» на конец 2010 г. составлял 0,570 при уровне совокупных активов (З) 203087 тыс. руб. Уровень ошибки, при наихудшем варианте влияния которой коэффициент снизится на 0,001, составляет 129 тыс. руб.:

$$И = \frac{203087}{1000 \times 0,570 + 999} = 129 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Для аналогичного расчета УОНН по любому показателю, выраженному в процентах, например, рентабельности, формула (6) примет вид (7):

$$И = \frac{3 \times 0,1}{R + 99,9} \quad (7)$$

где R – уровень рентабельности, %.

Например, для ООО «Урожай XXI век» произведен расчет рентабельности активов (ROA), который в 2010 г. составил 29,6 %. Уровень ошибки, при наихудшем варианте влияния которой рентабельность снизится на 0,1 процентного пункта, составляет 157 тыс. руб.

Из двух значений (129 и 157 тыс. руб.) для устранения сомнений в незначительности нарушений выбираем наименьший – 129 тыс. руб. Это значение следует закрепить в рабочих документах по планированию аудита в организации и применять в дальнейшем при оценке искажений в качестве уровня очевидно незначительных нарушений.

Расчет уровней очевидно незначительных нарушений (УОНН) для других сельскохозяйственных организаций Краснодарского края показал, что при применении в качестве базовых показателей коэффициента автономии и рентабельности активов в среднем УОНН составляет около 5,5 % уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, что соответствует рекомендуемому в научных трудах диапазону (от 1 до 10 %).

Методика этапа 3 предусматривает установление существенных статей и участков учета (групп однотипных операций, оборотов и сальдо по счетам), для которых необходимо рассчитать применяемые уровни существенности.

Процесс определения существенных статей должен базироваться на выделении значимых счетов (субсчетов) и основываться на доле суммы типичного оборота и сальдо по отдельному бухгалтерскому счету (субсчету) в итоговой сумме типичных оборотов и сальдо по счетам. «Пороговую» долю значимых статей предлагается исчислять по формуле (8):

$$d = \frac{\text{УОНН}}{\text{УСБФО}} \times 100. \quad (8)$$

Для документирования данного процесса приемлем авторский формат рабочего документа «Модифицированная оборотно-сальдовая ведомость».

Методика этапа 4 предполагает установление применяемой существенности (ПС) для значимых счетов (субсчетов). Сущность метода состоит в распределении уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом пропорционально сумме типичных сальдо и оборотов после «очистки», т. е. исключения сальдо и оборотов незначимых счетов. Пример расчета применяемых уровней существенности в предлагаемом формате рабочего документа по ООО «Урожай XXI век» представлен в таблице 5.

Таблица 5 – Рабочий документ «Расчет применяемой существенности по значимым счетам (субсчетам) бухгалтерского учета ООО «Урожай XXI век», 2010 г.

Счет (субсчет)		Сумма типичного оборота и сальдо по счету, тыс. руб.	Доля, %	Применяемая существенность, тыс. руб.
Код	Наименование			
01	Основные средства	194479	7,3	310
10	Материалы	154195	5,8	240
20	Основное производство	202723	7,6	320
43	Готовая продукция	273347	10,3	430
51	Расчетные счета	449873	16,9	710
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	264783	10,0	420
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	440915	16,6	700
02	Амортизация основных средств	106509	4,0	170
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	159485	6,0	250
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	165552	6,2	260
90	Продажи	245330	9,3	390
	Итого	2657191	100,0	4200

Разработанная нами многоуровневая методика определения существенности является основой не только для обеспечения прозрачности мнения в аудиторском заключении, но и базой для технологии управления аудиторским риском.

Анализ аудиторских стандартов и мнений ученых-экономистов позволил нам сформулировать сущность управления аудиторским риском как совокупность методов, приемов и мероприятий, позволяющих в определенной степени прогнозировать наличие существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности и принимать меры к их выявлению и/или модификации соответствующим образом аудиторского заключения.

Исследования показали, что карта рисков является наиболее простой и наглядной моделью, позволяющей в то же время эффективно решать проблемы документирования оценки аудиторских рисков и, тем самым, обеспечить прозрачность выполнения требований к качеству аудита, выражающихся в необходимой и

достаточной реакции аудиторской группы на выявленные риски существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (рисунок).

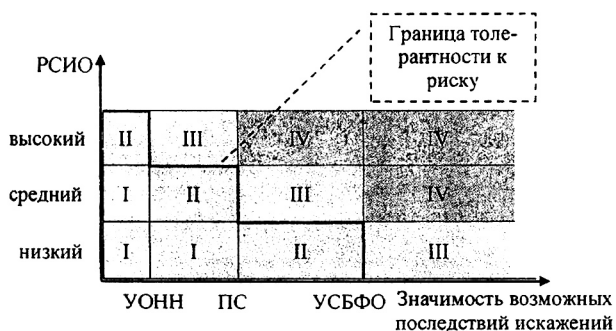


Рисунок – Формат карты управления аудиторским риском для значимых статей и групп однотипных операций

Анализ требований международных и отечественных аудиторских стандартов позволил обозначить параметры картографирования и сценарный механизм – зоны риска, требующие управления: I и II – внутри зоны толерантности аудиторскому риску; III и IV – вне зоны толерантности.

Реакция auditors на оцененные риски может быть классифицирована следующим образом:

- внутри «зоны толерантности» - действия, не изменяющие запланированные аудиторские процедуры и объем аудита;
- вне «зоны толерантности» - действия, требующие модификации аудиторских процедур и в особых случаях - модификации аудиторского заключения либо включения в него части «Важные обстоятельства».

Факторы риска, имеющие очевидно незначительный уровень возможных последствий искажений и вероятность возникновения ниже высокой, а также не превышающие уровень применяемой существенности по аудируемому участку учета и имеющие низкую вероятность включаются в I зону. Обороты, сальдо по счетам и группы однотипных операций, связанные с действием этих факторов проверяются, как правило, выборочно, а отсутствие значимых рисков внутреннего контроля позволяет аудитору положиться на письменную информацию и документы аудируемого лица.

Если оцениваемые факторы включены во II зону, это означает, что обороты, сальдо по счетам и группы однотипных операций, связанные с действием этих факторов, толерантны к риску, однако аудитор обязан представить руко-

водству (или представителю собственников) сведения о неконтролируемых им рисках и недостатках систем внутреннего контроля.

Попадание оцениваемых факторов риска в III зону, кроме сообщения информации руководству (собственникам), требует модификации аудиторских процедур, а именно: характера процедур проверки по существу, объема процедур и временных рамок их выполнения.

Если после проведения аудиторских процедур проверки по существу оценка значимости рисков, попавших в IV группу, остается неизменной, то в подавляющем числе случаев такие обстоятельства должны быть раскрыты в аудиторском заключении (путем выражения модифицированного мнения или включения параграфа «Важные обстоятельства»).

Обеспечение надлежащего качества аудита должно базироваться на документировании всех описанных выше процессов. При этом рациональность проверки будет обеспечена, если рабочие документы планирования аудита будут оформлены по факторам рисков существенных искажений, выявленных в ходе тестирования, попавших в зоны II-IV карты аудиторских рисков. И такая номенклатура документов будет носить достаточный и надлежащий характер.

На основании проведенного диссертационного исследования сформулированы следующие предложения:

1 Рассматривать риск-ориентированный аудит как концептуальную модель, базирующуюся на обоснованных автором ключевых элементах качества: существенности, рисках существенного искажения и аудиторских процедурах, выполняемых в ответ на оцененные риски, призванную в современных экономических условиях преодолеть кризис доверия к аудиту и на качественно новом уровне выполнять общественно-значимую функцию удовлетворения информационных потребностей всех категорий пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов. Развитие риск-ориентированного аудита может быть достигнуто в результате целенаправленного реформирования системы внутренних стандартов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и их профессиональных объединений. Вследствие этого рекомендовано при формировании аудиторских стандартов на указанных уровнях ориентироваться на разработанные автором характеристики концептуальной модели: ее цель, задачи, методику и критерии качества аудиторских доказательств.

2 На основе критического анализа существующего методического обеспечения концептуальной модели риск-ориентированного аудита предложена авторская многоуровневая методика расчета существенности, которая включает определение уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в

целом, применяемой существенности и уровня очевидно незначительных нарушений, всесторонне охватывает все этапы аудиторской проверки от планирования до формирования аудиторского мнения, обеспечивает единство подходов к значимости выявленных искажений и, тем самым, способствует более качественному аудиту, снижая субъективизм и возможность манипулирования мнением для удовлетворения потребностей отдельных категорий пользователей отчетности. Данная методика может служить основой как для формирования внутрифирменных стандартов аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов), так и для закрепления порядка расчета существенности в учетной политике функционирующих организаций.

3 Для установления уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом следует применять разработанную нами адаптированную формулу расчета уровня существенности ($УСБФО = 20 \times N^{2/3}$), при этом для организаций-исключений, когда риск существенных искажений признается высоким, либо его адекватная оценка невозможна, расчет общего уровня существенности предлагается производить исходя из авторского «оборотносальдового метода» по данным типичных остатков и оборотов по синтетическим счетам бухгалтерского учета за анализируемый период. Унификация предложенного расчета существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом обеспечит общность подхода к отслеживанию нарушений всеобъемлющего характера в ходе аудиторских проверок отчетности организаций и позволит пользователям этой отчетности формировать более объективное мнение о ней.

4 Уровень очевидно незначительных нарушений следует рассчитывать согласно разработанной методике: исходя из максимального размера ошибки, которая может обусловить минимальное снижение финансовых коэффициентов и показателей рентабельности, на которых основывается мнение пользователей. Исчисление этого уровня существенности в соответствии с предложенной методикой обеспечит надлежащее качество аудита, так как значение уровня очевидно незначительных нарушений следует применять как пороговое при принятии аудиторами решения о необходимости дополнительных процедур в отношении выявленных нарушений, что, в свою очередь, позволит обосновать корректировку общего плана и программы аудита.

5 Определение значимых статей бухгалтерского учета и отчетности аудируемого лица предлагается осуществлять сопоставлением доли суммы типичного оборота и сальдо по бухгалтерскому счету (субсчету) в итоговой сумме типичных оборотов и сальдо по счетам и доли очевидно незначительных нарушений в уровне существенности для отчетности в целом, что дает более реальную

информацию о действительной значимости статей для планирования аудита при расчете уровня существенности, чем ориентация на абстрактный процент значимости. Применяемую существенность по значимым статьям устанавливать пропорционально их доле в общем объеме значимых статей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Это позволит адекватно оценивать значимость выявленных в ходе аудита искажений для модификации аудиторских процедур и аудиторского заключения.

6 Для конкретизации стратегии и обеспечения достаточного и надлежащего характера действий аудиторов в ответ на оцененные риски применять авторскую модель карты управления аудиторским риском, включающую: границы анализа рисков, взаимосвязанные с уровнями существенности, исчисленными по разработанной нами методике; представление факторов риска на карте в зависимости от их возможных последствий для финансовой отчетности; области рисков, позиционированные в зависимости от стратегии последующих действий аудитора; границу толерантности к риску. Формирование и расчет этих показателей следует выполнять в предложенном формате рабочего документа «Карта управления аудиторским риском для значимых статей и групп однотипных операций», применение которого обеспечит рациональное планирование аудиторских процедур и позволит наглядно отслеживать необходимость модификации аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенных искажений.

7 При проведении аудита необходимо последовательно документировать процессы определения и применения уровней существенности в авторских форматах рабочих документов с учетом разработанных по их составлению рекомендаций:

- на первом этапе – в формате «Установление уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом» по адаптированной формуле либо в формате «Модифицированной оборотно-сальдовой ведомости для расчета уровня существенности» при применении оборотно-сальдового метода;

- на втором этапе – в формате «Установление уровня очевидно незначительных нарушений», предусматривающем выбор наименьшего уровня искажений, обусловленного изменением финансового коэффициента или уровня рентабельности в результате возможной ошибки;

- на третьем этапе – в формате «Модифицированной оборотно-сальдовой ведомости для расчета уровня существенности»;

- на четвертом этапе – в формате «Расчета применяемой существенности по значимым статьям и участкам учета аудируемого лица».

Документирование в рекомендованных форматах позволит снизить трудоемкость процесса планирования аудита и повысит информативность аудиторского досье для внутреннего и внешнего контроля качества.

ПУБЛИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ РАБОТЫ

Научные работы, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК РФ:

1 Петух, А. В. Комплексный подход к определению аудиторского риска при проведении налогового аудита / А. В. Петух, Д. С. Резниченко // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. - № 5 (32). – С. 43-48 (авторских 0,33 п. л.).

2 Петух, А. В. Существенность в аудите: многоуровневый подход / С. И. Жминько, А. В. Петух // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 39 (189) октябрь. – С. 2-8. (авторских 0,53 п. л.).

3 Петух, А. В. Развитие методики определения уровня существенности в аудите сельскохозяйственных организаций / А. В. Петух // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 10 (208) март. – С. 33-43. – 1,0 п. л.

Научные работы, опубликованные в других изданиях:

4 Петух, А. В. Значение и место внутреннего контроля затрат в процессе управления организацией / А. В. Петух, О. И. Швырева // Научный и информационно-методический журнал «Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ». – 2006. - № 1-3 (29-31). – Краснодар: Издательство «Краснодарские известия», 2006. – С. 88-91 (авторских 0,25 п. л.).

5 Петух, А. В. Оценка эффективности функционирования системы и подсистем внутреннего контроля / А. В. Петух, А. В. Баранов // Ежеквартальный научный журнал МГТУ «Экономика и технологии». - 2006. – № 1. - С. 61-63 (авторских 0,16 п. л.).

6 Петух, А. В. Взаимодействие системы внутреннего контроля с внутренним и внешним аудитом / А. В. Петух, А. А. Каин // Журнал «Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ». -2007. - № 1-3 (32-34). – С. 47-51 (авторских 0,24 п. л.).

7 Петух, А. В. Адаптация российских стандартов аудита к международным стандартам аудита / А. В. Петух, М. В. Петух // Журнал «Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ». – 2011. - № 1-3 (47-49). – С. 84-86 (авторских 0,19 п. л.).

8 Петух, А. В. Проблемы и перспективы реформирования российского аудита / А. В. Петух, О. И. Швырева // Актуальные вопросы современной науки: материалы I Международной научно-практической конференции (Краснодар, 30 сентября 2011 г.). – Краснодар, 2011. – С. 91-102 (авторских 0,38 п. л.).

Подписано в печать 2.05.2012 г.

Бумага офсетная

Печ. л. 1

Тираж 100 экз.

Формат 60×84 1/16

Офсетная печать

Заказ № 358

Отпечатано в типографии КубГАУ
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

